Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MACIEJ SZPUNAR
föredraget den 16 juli 2015 [1]

Mål C-319/14

B&S Global Transit Center BV
mot
Staatssecretaris van Financiën

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna))

”Begäran om förhandsavgörande — Tullkodex för gemenskapen — Förordning (EEG) nr 2913/92 — Artiklarna 203 och 204 — Externt förfarande för transitering — Tullskuldens uppkomst — Undandragande från tullövervakning — Bristande uppfyllelse av en förpliktelse — Underlåtenhet att avsluta förfarandet för extern transitering — Bortförande av varor som hänförs till nämnda förfarande från Europeiska unionens tullområde”

1. Domstolen har redan vid flera tillfällen prövat om en tullskuld uppkommer på grund av en underlåtenhet att fullgöra de förpliktelser som följer av användningen av tullförfarandet för extern transitering, men ett mål som förevarande mål utgör ett prejudikat. Domstolen har således tillfälle att ytterliga precisera sin praxis på området.

Tillämpliga bestämmelser

2. De tillämpliga bestämmelserna i förevarande mål finns i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen [2], i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006 (nedan kallad tullkodexen) och i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92 [3] , i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 214/2007 av den 28 februari 2007 (nedan kallad tillämpningsförordningen), i de lydelser som var tillämpliga till och med den 30 juni 2008 [4].

3. I artiklarna 37, 91.1 a, 92, 203.1, 204.1 a i tullkodexen föreskrivs följande:

”Artikel 37

1. Varor som förs in till gemenskapens tullområde skall underkastas tullövervakning från och med införseln. De får utsättas för tullkontroller enligt gällande bestämmelser.

1 — Originalspråk: franska.

2 — EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4.

3 — EGT L 253, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 10, s. 1.

4 — Dessa versioner var tillämpliga på omständigheterna i det nationella målet. Då vissa omtvistade avgöranden i det nationella målet meddelades efter den 30 juni 2008, föreslås det i beslutet om hänskjutande att även den version av tillämpningsförordningen som var tillämplig efter den tidpunkten kunde beaktas av de nationella domstolarna. Vad gäller de bestämmelser som är relevanta i förevarande mål är skillnaderna mellan dessa versioner i vart fall endast redaktionella (se även fotnot 5).

2. De skall kvarstå under denna övervakning under den tid som krävs för att i förekommande fall fastställa deras tullstatus och i fråga om icke-gemenskapsvaror till dess att deras tullstatus förändras, de förs in i en frizon eller ett frilager eller återexporteras eller förstörs enligt artikel 182, dock utan att detta påverkar tillämpningen av artikel 82.1.

…

Artikel 91

1. Förfarandet för extern transitering skall medge befordran från en plats till en annan inom gemenskapens tullområde av

a) icke-gemenskapsvaror utan att dessa varor beläggs med importtullar och andra avgifter eller blir föremål för handelspolitiska åtgärder,

…

Artikel 92

1. Förfarandet för extern transitering avslutas och skyldigheterna för den som omfattas av förfarandet anses fullgjorda när de varor som förfarandet gäller och de handlingar som krävs företes för bestämmelsetullkontoret, i enlighet med bestämmelserna för förfarandet i fråga.

2. Tullmyndigheterna avslutar förfarandet för extern transitering när de kan fastställa att förfarandet har avslutats på ett korrekt sätt, på grundval av en jämförelse mellan de uppgifter som inkommit till avgångskontoret och de som inkommit till bestämmelsetullkontoret.

…

Artikel 203

1. En tullskuld vid import uppkommer genom

— olagligt undandragande från tullövervakning av importtullpliktiga varor.

…

Artikel 204

1. En tullskuld vid import uppkommer i andra fall än som avses i artikel 203 genom

a) bristande uppfyllelse av någon av de förpliktelser som är förenade med tillfällig förvaring av importtullpliktiga varor eller med användning av det tullförfarande som varorna är hänförda till, …

såvida det inte kan fastställas att dessa försummelser inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller tullförfarandet i fråga.

…”

4. I artiklarna 361.1, 363, 365.1, 365.2, 365.3, 859.6 och 860 i tillämpningsförordningen föreskrivs följande:

”Artikel 361

1. Varorna och exemplar 4 och 5 i transiteringsdeklarationen skall visas upp för bestämmelsekontoret.

…

Artikel 363

Tullmyndigheterna i bestämmelsemedlemsstaten skall utan dröjsmål, dock senast inom en månad från det att förfarandet avslutats, sända exemplar 5 i transiteringsdeklarationen till tullmyndigheterna i avgångsmedlemsstaten.

…

Artikel 365

1. Om exemplar 5 i transiteringsdeklarationen inte har anlänt till tullmyndigheterna i avgångsmedlemsstaten inom två månader från och med den dag då transiteringsdeklarationen godtogs, skall dessa myndigheter underrätta den huvudansvarige om detta och uppmana denne att lägga fram bevis om att förfarandet har avslutats.

…

2. Det bevis som avses i punkt 1 kan på ett för tullmyndigheterna tillfredsställande sätt läggas fram genom uppvisande av ett dokument som bestyrkts av tullmyndigheterna i bestämmelsemedlemsstaten, i vilket de berörda varorna identifieras och i vilket det anges att varorna har visats upp för bestämmelsekontoret eller, vid tillämpning av artikel 406, för den godkände mottagaren.

3. Förfarandet för gemenskapstransitering skall också anses ha avslutats om den huvudansvarige på ett för tullmyndigheterna tillfredsställande sätt lägger fram ett tulldokument – eller en kopia eller fotokopia av ett sådant dokument – i vilket de berörda varorna identifieras och vilket avser hänförande av varorna till en tullbehandling i ett tredje land. En kopia eller fotokopia av tulldokumentet skall vara bestyrkt, antingen av det organ som påtecknade originaldokumentet eller av myndigheterna i det berörda tredje landet eller av myndigheterna i en av medlemsstaterna.[5]

…

5 — Denna version av artikel 365 i tillämpningsförordningen var tillämplig till och med den 30 juni 2009. Från och med den 1 juli 2008 var den nya versionen av artikel 366 tillämplig enligt kommissionens förordning (EG) nr 1192/2008 av den 17 november 2008 om ändring av förordning nr 2454/93, i vilken följande föreskrivs:

”1. Den huvudansvarige får, på ett för tullmyndigheterna tillfredsställande sätt, bevisa att förfarandet har slutförts inom den tidsfrist som anges i deklarationen genom att lämna ett dokument som är bestyrkt av tullmyndigheterna i bestämmelsemedlemsstaten och som identifierar de berörda varorna och fastställer att de har anmälts till bestämmelsekontoret eller, om artikel 406 är tillämplig, till en godkänd mottagare.

2. Förfarandet för gemenskapstransitering ska också anses ha slutförts om den huvudansvarige, på ett för tullmyndigheterna tillfredsställande sätt, uppvisar ett av följande dokument:

a) Ett tulldokument som utfärdats i ett tredjeland, vilket avser hänförande av varorna till godkänd tullbehandling.

b) Ett dokument som utfärdats i ett tredjeland, som stämplats av tullmyndigheterna i detta land och som intygar att varorna anses vara i fri omsättning i det landet.

3. De dokument som avses i punkt 2 får ersättas av kopior eller fotokopior som är bestyrkta av det organ som bestyrkte originaldokumenten eller av myndigheterna i de berörda tredjeländerna eller i en av medlemsstaterna.”

Överlappningen av tillämpningsperioderna beror troligtvis på ett fel i fastställandet av de olika tidpunkterna för ikraftträdande av de ändringar av tillämpningsförordningen som genomfördes genom förordning 1192/2008.

Artikel 859

Följande försummelser skall inte anses ha någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av den tillfälliga förvaringen eller på tullförfarandet i fråga enligt artikel 204.1 i kodexen, under förutsättning att

— de inte utgör ett försök att föra bort varorna olagligt från tullens övervakning,

— de inte innebär en uppenbar försumlighet av personen i fråga, och

— alla formaliteter som krävs för att åtgärda förhållandena kring varorna därefter genomförs:

…

6) För varor i tillfällig förvaring eller vilka hänförts till ett tullförfarande, bortförande av varorna från gemenskapens tullområde eller deras införande i en frizon eller frilager utan att de nödvändiga formaliteterna har fullgjorts.

…

Artikel 860

Tullmyndigheterna skall anse att en tullskuld har uppstått enligt artikel 204.1 i kodexen, såvida inte den person som skulle vara gäldenären visar att de villkor som anges i artikel 859 är uppfyllda.”

Bakgrund till det nationella målet, förfarandet och tolkningsfrågorna

5. B&S Global Transit Center BV, som är ett bolag bildat enligt nederländsk rätt, tillhandahåller logistiktjänster. Den 2 juli 2006, den 13 augusti och den 18 december 2007 gjorde bolaget deklarationer för varors (livsmedelsvaror) hänförande till förfarandet för extern gemenskapstransitering. I dessa deklarationer angavs att Moerdijk (Nederländerna) var avgångstullkontor och att Bremerhaven (Tyskland), Antwerpen (Belgien) och Bremerhaven var bestämmelsekontor.

6. Den 4 augusti 2006, den 26 september 2007 och den 24 januari 2008, meddelade tullmyndigheterna vid avgångskontoret B&S Global Transit Center BV att de inte hade fått något returexemplar av deklarationen och uppmanade klagandebolaget att bevisa att tullförfarandet hade avslutats. Klagandebolaget svarade genom att lämna in handelsdokument, såsom konossement (bills of lading) som transportören hade upprättat, men inte något tulldokument. Tullmyndigheterna skickade därför ett efterlysningsmeddelande i enlighet med artikel 366 i tillämpningsförordningen, till bestämmelsekontoren. Bestämmelsekontoren uppgav att varken varorna eller de medföljande dokumenten hade företetts för dem.

7. De nederländska tullmyndigheterna ansåg att de dokument som B&S Global Transit Center BV företedde inte utgjorde ett bevis för att transiteringsförfarandet hade avslutats och att en tullskuld följaktligen hade uppkommit enligt artikel 203 i tullkodexen, och därför skickade de, den 24 maj 2007 och den 1 juli och den 4 november 2008 betalningskrav till klagandebolaget. Vid omprövningsförfarandet inkom B&S Global Transit Center BV med mottagningsbevis för de aktuella varorna från mottagarna, nämligen Förenta Nationernas (FN) styrkor i Abidjan (Elfenbenskusten), Nordatlantiska fördragsorganisationens (NATO) styrkor i Kabul (Afghanistan) och FN-styrkorna i Port-au-Prince (Haiti). Tullmyndigheterna godtog inte de nya handlingarna och vidhöll sina betalningskrav.

8. Efter det att B&S Global Transit Center BV hade överklagat tullmyndigheternas beslut till Rechtbank te Haarlem upphävde nämnda domstol tullmyndigheternas beslut och ansåg att den underlåtenhet som lades klagandebolaget till last omfattades av artikel 204 i tullkodexen jämförd med artikel 859.6 i tillämpningsförordningen, vilket således medförde att någon tullskuld inte hade uppkommit. Gerechtshof te Amsterdam upphävde därefter detta avgörande efter överklagande. B&S Global Transit Center BV överklagade till den hänskjutande domstolen.

9. Mot denna bakgrund beslutade Hoge Raad der Nederlanden att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Ska artiklarna 203 och 204 i tullkodexen jämförda med artikel 859 (och särskilt artikel 859.6) i tillämpningsförordningen tolkas så, att när förfarandet för [transitering] inte har avslutats, men handlingar har ingetts som innebär att det kan antas att varorna har lämnat Europeiska unionens tullområde, leder det förhållandet att förfarandet inte har avslutats inte till att en tullskuld uppkommer på grund av att varorna undandragits från tullövervakning i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen, utan i princip till att en tullskuld uppkommer på grundval av artikel 204 i tullkodexen?

2) Ska artikel 859.6 i tillämpningsförordningen tolkas så, att den bestämmelsen endast avser underlåtelse att uppfylla (en av) de skyldigheter som har samband med (åter)export av varor i enlighet med artiklarna 182 och 183 i tullkodexen eller ska formuleringen ’utan att de nödvändiga formaliteterna har fullgjorts’ förstås så, att med ’de nödvändiga formaliteterna’ avses även de formaliteter som ska uppfyllas före (åter)export för att avsluta det tullförfarande som omfattar varorna?

3) Om den senaste frågan besvaras jakande, ska artikel 859 tredje strecksatsen i tillämpningsförordningen tolkas så, att den omständigheten att de ovan i punkt 2 nämnda formaliteterna inte har fullgjorts inte utgör hinder för att i ett fall som det förevarande – i vilket det med avseende på handlingarna är styrkt att varorna har lämnat Europeiska unionens tullområde i samband med transport inom unionen – beakta villkoret att ’alla formaliteter som krävs för att åtgärda förhållandena kring varorna därefter genomförs’?”

10. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 3 juli 2014. B&S Global Transit Center BV, den italienska och den nederländska regeringen samt Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. B&S Global Transit Center BV, den nederländska regeringen och kommissionen var närvarande vid förhandlingen den 20 maj 2015.

Bedömning

11. Jag kommer att besvara tolkningsfrågorna i den ordning som de har ställts. Det bör inledningsvis påpekas att med beaktande av det svar som jag föreslår att domstolen ska ge på den första tolkningsfrågan är det endast i andra hand som jag kommer att pröva den andra och den tredje tolkningsfrågan.

Den första tolkningsfrågan

12. Enligt ordalydelsen i artikel 204.1 i tullkodexen är den tillämplig ”i andra fall än som avses i artikel 203” i kodexen. Inledningsvis ska således frågan om artikel 203 i tullkodexen är tillämplig besvaras, för att eventuellt därefter undersöka om artikel 204 är tillämplig. [6]

6 — Se, för ett liknande resonemang, dom Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, punkterna 28–30) och dom X (C-480/12, EU:C:2014:329, punkterna 31–33).

13. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artikel 203 i tullkodexen ska tolkas så, att om en vara som hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering lämnar unionens tullområde utan att företes för bestämmelsetullkontoret för transiteringen och utan att den som omfattas av förfarandet kan inge de tulldokument från ett tredjeland som nämns i artikel 365.3 i tillämpningsförordningen, leder det till att en tullskuld uppkommer enligt artikel 203 i tullkodexen, på grund av att varorna har undandragits från tullövervakning.

Inledande anmärkningar

14. Den hänskjutande domstolen förefaller i det nationella målet, utgå från att transiteringsförfarandet inte har avslutats, eftersom det dels är utrett att varorna inte hade företetts för de olika bestämmelsetullkontoren, dels för att de handlingar som B&S Global Transit Center BV företedde, i synnerhet mottagningsbevisen från mottagarna av varorna, nämligen FN:s och NATO:s beväpnade styrkor, inte kunde anses uppfylla kraven i artikel 365.3 i tillämpningsförordningen.

15. Jag anser att detta konstaterande är korrekt, särskilt vad gäller kvalificeringen av de ovannämnda mottagningsbevisen. Artikel 365.3 i tillämpningsförordningen är nämligen en uppmjukning av förfarandet för tulltransitering, enligt vilket det är möjligt att, vid företeende av handlingar genom vilka det intygas att varorna har lämnat unionens tullområde, anse att förfarandet har avslutats, om det saknas bevisning från medlemsstaterna. När varorna har anlänt till ett tredjeland ska detta dock intygas av tullmyndigheterna i förevarande land. Den övervakning som utövas av tullmyndigheter i ett tredjeland ersätter således på sätt och vis den övervakning som medlemsstaternas tullmyndigheter utövar.

16. Artikel 365.3 i tillämpningsförordningen är i det här hänseendet formell. Endast de dokument som tullmyndigheterna i tredjelandet har upprättat gör det möjligt att anse att transiteringsförfarandet har avslutats, vilket utesluter alla övriga dokument. Denna bestämmelse ändras inte genom bestämmelsens nya version i artikel 366.2 i tillämpningsförordningen [7], då det fortfarande krävs att tullmyndigheterna i tredjelandet utfärdar ett dokument som används som bevis för att transiteringsförfarandet har avslutats. En sådan restriktiv tolkning bekräftas i kommissionens ”Handbok Transitering” [8], i vilken det anges att ”[s]ådant alternativt bevis kan endast utgöras av tullhandlingar eller uppgifter från tullen (t.ex. en tulldeklaration varigenom varorna anmäls till ett tullförfarande), vilka upprättats i ett tredjeland och gör det möjligt för de behöriga myndigheterna i avgångslandet att fastställa, att de verkligen omfattar varorna i fråga och att varorna faktiskt lämnat de fördragsslutande parternas/gemenskapens område” [9]. Detta uttrycker ett visst förtroende för handlingar från utländska tullmyndigheter, vilka på ett tillfredsställande sätt kan kontrollera och intyga varornas identitet, att de är i oförändrat skick (inbegripet emballage och förseglingar) och att de överensstämmer med medlemsstaternas tulldokument.

17. B&S Global Transit Center BV tycks i sina skriftliga yttranden påstå att på grund av brister i funktionssättet hos tullmyndigheterna i bestämmelselandet kunde de aktuella varorna föras in i landet utan tullkontroll och därför borde även de handlingar som upprättades av de internationella styrkor som mottog sändningarna, anses ha samma, eller rent av starkare, bevisvärde än tulldokumenten. Även om det antogs att så vore fallet, ges det dock ingen möjlighet i artikel 365.3 i tillämpningsförordningen att, på samma sätt som med tulldokument från ett tredjeland, godkänna handlingar som utfärdats av mottagaren av varusändningen, som bevis på att transiteringen har

7 — Se fotnot 5.

8 — Dokument TAXUD/801/2004 är tillgängligt på kommissionens webbplats på samtliga officiella språk. Handboken syftar till att säkerställa en enhetlig tillämpning av tullbestämmelserna i hela Europeiska unionen.

9 — Punkt 3.4.2.2 andra stycket i Handbok Transitering (s. 282).

avslutats, även om mottagaren är ett offentligt organ, såsom de internationella väpnade styrkorna.[10] De privilegier och den immunitet som dessa styrkor vanligtvis åtnjuter ändrar inte heller detta konstaterande, eftersom tullförmåner innebär att varor kan importeras tullfritt, men inte utan tullmyndigheternas vetskap.

18. Vad gäller det argument som B&S Global Transit Center BV har framfört vid förhandlingen, att de aktuella varorna hade företetts för bestämmelsekontoren som underlät att registrera varorna och att utfärda de dokument som krävs, ska det underkännas. B&S Global Transit Center BV är nämligen en näringsidkare av vilken det kan krävas en större omsorg. Det ankommer således på B&S Global Transit Center BV att säkerställa att alla nödvändiga formaliteter, som klagandebolaget mycket väl kände till, var uppfyllda. De nationella domstolarna anser i vart fall att det är utrett att varorna inte företeddes för bestämmelsekontoren.

19. Den hänskjutande domstolen gjorde således en riktig bedömning när den fann att de dokument som B&S Global Transit Center BV företedde inte var tillräckliga för att bevisa att transiteringsförfarandet hade avslutats.[11]

Tolkningen av artikel 203 i tullkodexen

20. Nu uppkommer frågan om det, under de omständigheter som är aktuella i det nationella målet, utgör ett olagligt undandragande från tullövervakning, i den mening som avses i artikel 203 i tullkodexen, att bortföra varor som hänförs till transiteringsförfarandet från unionens tullområde.

21. Begreppet ”olagligt undandragande från tullövervakning” definieras inte i tullkodexen. I artikel 4.13 i tullkodexen definieras däremot ”tullmyndigheternas övervakning”, som ska förstås som ”varje allmän åtgärd, som vidtas av dessa myndigheter i syfte att säkerställa att tullagstiftningen och, i förekommande fall, andra bestämmelser, tillämpliga på varor som är föremål för tullövervakning, iakttas”. Begreppet används endast vid enstaka tillfällen i tillämpningsförordningen och ska enligt min mening anses motsvara ”tullmyndigheternas övervakning”.

22. Det ankommer på domstolen att konkret definiera begreppet ”olagligt undandragande från tullövervakning”. Enligt den formulering som har slagits fast ska det förstås så, att det omfattar varje åtgärd eller underlåtenhet som medför att den behöriga tullmyndigheten, om än tillfälligt, förhindras att få tillgång till varor som är föremål för tullövervakning och att utföra de kontroller som föreskrivs i artikel 37.1 i tullkodexen.[12] Det ska således bedömas om omständigheterna i det nationella målet omfattas av förevarande definition.

23. Det är visserligen riktigt att i domen Honeywell Aerospace[13] förefaller domstolen ha ansett att det var uppenbart att en tullskuld uppkom enligt artikel 203 i tullkodexen om inte de varor som hänfördes till ett transiteringsförfarande hade företetts för bestämmelsekontoret,[14] men målet rörde varor som hade försvunnit och det var inte känt vad som hade hänt med dem. Jag anser att det ska bedömas om samma slutsats är tillämplig på varor som troligtvis har lämnat unionens tullområde, att resonemanget kring detta ska utvecklas utförligare och att det ska kontrolleras om det tillförts några nya omständigheter i domstolens senare praxis.

10 — Det skulle endast kunna vara annorlunda om styrkorna hade i uppdrag att ersätta tullmyndigheterna i den mottagande staten. I det fallet skulle dock styrkorna agera precis som en tullmyndighet och inte som en mottagare av varor.

11 — När kommissionen tillfrågades om detta vid förhandlingen bekräftade kommissionen att den inte ansåg att det tranisteringsförfarande som var aktuellt i det nationella målet hade avslutats.

12 — Se, bland annat, dom D. Wandel (C-66/99, EU:C:2001:69, punkt 47) och dom X (C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 34).

13 — C-300/03, EU:C:2005:43.

14 — Se punkt 20 i domen.

24. I artikel 37.1 i tullkodexen föreskrivs att ”[v]aror som förs in till [unionens] tullområde skall underkastas tullövervakning … [och] får utsättas för tullkontroller.” Syftet med dessa kontroller är enligt definitionen i artikel 4.14 i tullkodexen att ”säkra en korrekt tillämpning av tullagstiftningen och annan lagstiftning som rör dels införsel, utförsel, transitering, förflyttning och användning för särskilda ändamål av varor” som omfattas av tullmyndigheternas övervakning. Syftet att säkra en korrekt tillämpning av lagstiftningen anges även i definitionen av ”tullmyndigheternas övervakning” som nämns i punkt 21 ovan. Även om dessa kontroller kan äga rum när som helst, ska följaktligen tullmyndigheternas övervakning ske i form av tullkontroller vid huvudsakligen vissa särskilda tidpunkter för att lagstiftningen ska tillämpas korrekt.

25. Vad gäller de varor som hänförs till förfarandet för extern transitering, infaller dessa särskilda tidpunkter framför allt i början och i slutet av förfarandet. Det är när tullmyndigheterna vid dessa två tillfällen inspekterar varorna och de medföljande dokumenten och jämför uppgifterna som tullmyndigheterna säkrar att förfarandet har fungerat och avslutats på ett lagenligt sätt, det vill säga att lagstiftningen har tillämpats korrekt. I fråga om transiteringsförfaranden utförs kontrollerna vid avgångs- och bestämmelsekontoret. Om inte varorna har företetts för bestämmelsekontoret och den huvudansvarige inte har lagt fram någon annan bevisning för att förfarandet har avslutats, såsom föreskrivs i artikel 365.3 i tillämpningsförordningen, har inte syftet med tullkontrollen, och således tullmyndigheternas övervakning, uppfyllts.

26. Underlåtenheten att förete varorna för bestämmelsekontoret hindrar således tullmyndigheterna från att utföra kontrollen vid en tidpunkt som är avgörande för att transiteringsförfarandet ska fungera och utgör således ett undandragande från tullövervakning.

27. Den omständigheten att dessa varor troligtvis [15] fanns utanför unionens tullområde är inte relevant, eftersom *tull*övervakning (som för övrigt även kallas ”tullmyndigheternas övervakning”) enbart har ett syfte om det är *tullmyndigheterna* som försäkrar sig om vad som händer med de varor som är underkastade deras övervakning. Det motsäger sig självt att påstå att det inte har skett något undandragande från tullövervakning av det skälet att transportören eller mottagaren av varorna, utan någon tullkontroll, intygar att varorna har lämnat unionens tullområde.

28. Av det skälet kan jag inte ansluta mig till kommissionens ståndpunkt i de skriftliga yttrandena, att det inte har skett något undandragande från tullövervakning i det nationella målet, eftersom tullmyndigheterna inte var förhindrade att utföra en eventuell kontroll så länge de aktuella varorna fanns inom unionens tullområde. Det som är av betydelse är nämligen inte att det finns en teoretisk möjlighet att utföra en kontroll vid vilken tidpunkt som helst, utan att det är omöjligt att utföra kontrollen vid den tidpunkt då det är absolut nödvändigt för att säkra en korrekt tillämpning av lagstiftningen, det vill säga vid den tidpunkt då förfarandet avslutas. Det förhållande att förfarandet inte avslutades korrekt på grund av en underlåtenhet att förete varan för bestämmelsekontoret är således i fallet med transiteringsförfaranden, i motsats till det argument som kommissionen anförde vid förhandlingen, likvärdigt med ett undandragande av denna vara från tullövervakning.

29. Jag anser inte att förevarande tolkning motsägs av domen X [16]. Domen rörde en situation som helt skiljer sig från situationen i det nationella målet, nämligen en situation med en vara som hänfördes till ett transiteringsförfarande och som hade företetts för bestämmelsekontoret, men med en kraftig försening som inte var motiverad. Domstolen fann i domen att det inte uppkommer någon tullskuld enligt artikel 203 i tullkodexen under sådana omständigheter att varor i oförändrat skick återigen underkastas tullmyndigheternas övervakning, varigenom risken att varorna införs på marknaden utan att förtullas undanröjs. [17]

15 — I det nationella målet fann Rechtbank te Haarlem att denna omständighet var utredd och jag har ingen avsikt att ifrågasätta det.

16 — C-480/12, EU:C:2014:329.

17 — Se dom X (C-480/12, EU:C:2014:329, punkt 37).

30. Däremot går det inte att av domen X utläsa någon generell regel enligt vilken det alltid krävs en faktisk konkretisering av risken att de aktuella varorna införs på marknaden för att artikel 203 i tullkodexen ska bli tillämplig. Domen SEK Zollagentur [18], som meddelades knappt en månad efter domen X, är ett bevis på detta. I domen konstaterade domstolen att en tullskuld uppkom endast av det skälet att varorna skiljdes från de medföljande tulldokumenten, utan att ens varorna hade lämnat det lager där de hade placerats och således utan någon som helst risk för att de skulle införas på marknaden.

31. Vad gäller frågan huruvida risken att varor ska införas på marknaden inte undanröjs om det är troligt att varorna har lämnat unionens tullområde, på samma sätt som om de återigen underkastas tullmyndigheternas övervakning, vilket innebär att artikel 203 i tullkodexen inte är tillämplig, ska det noteras att generaladvokaten Tizzano framförde ett liknande resonemang i sitt förslag till avgörande i målet Hamann International [19]. I domen [20] gick emellertid inte domstolen på generaladvokatens linje, trots att tullmyndigheterna i förevarande mål formellt kunde säkerställa att varorna hade lämnat unionens område. [21] Ett sådant resonemang har således enligt min mening ännu mindre framgång under omständigheterna i det nationella målet, i vilket utförseln av varor från unionens område, endast med hänsyn till tullmyndigheternas övervakning är ett informellt konstaterade.

32. Slutligen är jag inte övertygad av det påstående som kommissionen framförde vid förhandlingen, att det vid en motsatt tolkning inte finns någon risk för att näringsidkarna regelbundet underlåter att förete de varor som är avsedda för återexport för bestämmelsekontoret, eftersom det alltid kommer att vara lättare för dem att uppfylla formaliteterna än att i domstol bevisa att varorna har förts ut från unionens tullområde.

33. För det första bortser kommissionen i sitt påstående från tolkningen av artikel 204 i tullkodexen. Även om domstolen kommer fram till att det inte är fråga om ett undandragande från tullövervakning, påverkar det inte möjligheten att fastställa att en tullskuld har uppkommit på grundval av artikel 204. [22]

34. För det andra, även om kommissionens argument prövas utanför sitt sammanhang, anser jag inte att det är välgrundat. Om domstolen i förevarande mål nämligen inte fann att varor hade undandragits från tullövervakning, skulle tolkningen inte endast bli obligatorisk för medlemsstaternas nationella domstolar, utan även för deras tullmyndigheter, som i så fall skulle bli tvungna att i praktiken godta olika bevis från de berörda personerna för att varor hade bortförts. I det fallet skulle transiteringsförfarandet förlora hela sin mening, åtminstone vad gäller varor som är avsedda att återexporteras.

35. Mot bakgrund av det ovan angivna föreslår jag att den första tolkningsfrågan ska besvaras som följer. Artikel 203 i tullkodexen ska tolkas så, att om en vara som hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering lämnar unionens tullområde utan att företes för bestämmelsetullkontoret för transiteringen och utan att den som omfattas av förfarandet kan inge de tulldokument från ett tredjeland som nämns i artikel 365.3 i tillämpningsförordningen, leder det till att en tullskuld uppkommer, på grund av att varorna har undandragits från tullövervakning.

18 — C-75/13, EU:C:2014:1759.

19 — Se generaladvokaten Tizzanos förslag till avgörande i målet Hamann International (C-337/01, EU:C:2003:344, punkterna 48–62).

20 — Se dom Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90, punkterna 31 och 32).

21 — I målet Hamann International (C-337/01, EU:C:2004:90) hade varorna lämnat unionen i enlighet med alla bestämmelser som var tillämpliga i fråga om export. Det fastställda undandragandet ägde rum innan, nämligen under transporten till gränsen.

22 — Se mitt förslag till svar på den andra tolkningsfrågan.

Den andra och den tredje tolkningsfrågan

36. För det fall domstolen skulle besluta att inte följa mitt förslag till svar på den första tolkningsfrågan, kommer jag även att bedöma den andra tolkningsfrågan. Svaret på den tredje frågan är nära knutet till svaret på den andra frågan. Jag kommer således, i fullständighetens intresse, endast att beröra den tredje frågan kort.

Den andra frågan

37. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan för att få klarhet i huruvida artikel 859.6 i tillämpningsförordningen jämförd med artikel 204 i tullkodexen ska tolkas så, att den omfattar en situation där varor som hänförs till det externa förfarandet för gemenskapstransitering har lämnat unionens tullområde utan att förfarandet har avslutats.

38. I artikel 204 i tullkodexen föreskrivs, som angetts ovan, att en tullskuld gällande en vara i princip uppkommer om någon av de skyldigheter som gäller för det tullförfarande till vilken den aktuella varan hänförs inte fullgörs. Något annat kan inte gälla om det inte ”kan fastställas att dessa försummelser inte haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av … tullförfarandet i fråga”. I artikel 859 i tillämpningsförordningen preciseras denna bestämmelse i tullkodexen, genom att det upprättas en uttömmande förteckning över de försummelser som inte anses ha någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av de olika förfarandena.

39. Artikel 859 i tillämpningsförordningen ska således tolkas mot bakgrund av artikel 204 i tullkodexen. Det är riktigt att den kategoriska formuleringen av artikel 859 – ”[f]öljande försummelser skall inte anses ha någon avgörande inverkan” – vid första anblicken kan missuppfattas. Jag anser emellertid att det är uppenbart att det inte genom artikel 859 i tillämpningsförordningen kan införas en bestämmelse som strider mot artikel 204 i tullkodexen, för vilken den är tillämpningsbestämmelse, eller som ändrar den.[23] Om det i artikel 204 i tullkodexen anges de försummelser som inte anses ha någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av tullförfarandet, kan således inte artikel 859 i tillämpningsförordningen tolkas så att försummelser som haft en sådan inverkan omfattas av artikels tillämpningsområde.

40. En försummelse som den som är aktuell i förevarande mål har emellertid, som jag har nämnt i punkterna 14–19 ovan, en inverkan på det korrekta genomförandet av transiteringsförandet, eftersom försummelsen hindrar att förfarandet avslutas. Denna försummelse kan dock inte omfattas av artikel 859.6 i tillämpningsförordningen, utan att strida mot artikel 204 i tullkodexen.

41. För det fall domstolen skulle besluta att inte följa mitt förslag till svar på den första tolkningsfrågan, föreslår jag därmed att den andra tolkningsfrågan ska besvaras enligt följande .... Artikel 859.6 i tillämpningsförordningen jämförd med artikel 204 i tullkodexen ska tolkas så, att den inte omfattar en situation där varor som hänförs till det externa förfarandet för gemenskapstransitering har lämnat unionens tullområde utan att förfarandet har avslutats.

Den tredje tolkningsfrågan

42. Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 859 tredje strecksatsen ska tolkas så, att villkoret som uppställs däri är uppfyllt när varor som hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering har lämnat tullområdet utan att förfarandet har avslutats.

23 — Se även, för ett liknande resonemang, dom Söhl & Söhlke (C-48/98, EU:C:1999:548, punkterna 36 och 38).

43. Utöver att det i artikel 859 i tillämpningsförordningen finns en förteckning över de försummelser som omfattas av bestämmelsen, i vilken varje försummelse omfattas av egna villkor, föreskrivs de allmänna tillämpningsvillkoren i de tre strecksatserna i den inledande meningen till artikeln. Två av dem avser så att säga skälen till försummelsen. Det handlar om att avgöra om försummelsen inte utgör ett försök att föra bort varorna olagligt från tullens övervakning och om det berodde på en uppenbar försumlighet av personen i fråga. Om det fastställs att en av dessa situationer föreligger, vilket det ankommer på den nationella domstolen att avgöra, kan inte försummelsen komma i åtnjutande av undantaget i artikel 204 i tullkodexen.

44. Enligt det tredje villkoret som uppställs i den tredje strecksatsen i artikel 859 i tillämpningsförordningen, är förordningen endast tillämplig om ”alla formaliteter som krävs för att åtgärda förhållandena kring varorna därefter genomförs”. Eftersom det här är fråga om huruvida försummelsen ska anses haft någon avgörande inverkan på det korrekta genomförandet av tullförfarandet i fråga, kan det endast vara fråga om att åtgärda förhållandena kring detta förfarande.

45. I en situation där försummelsen utgör ett hinder för att avsluta förfarandet, kan emellertid inte detta villkor anses vara uppfyllt. I förevarande situation åtgärdas förhållandena förvisso, men de åtgärdas genom att det fastställs att en tullskuld har uppkommit och att den uppbärs (eller eventuellt efterges eller återbetalas enligt artikel 239 i tullkodexen), vilket inte utgör ett åtgärdande i den mening som avses i 859 tredje strecksatsen i tillämpningsförordningen.

46. Med hänsyn till mitt förslag till svar på den andra frågan anser jag följaktligen att den tredje frågan endast kan besvaras nekande.

Förslag till avgörande

47. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar de tolkningsfrågor som Hoge Raad der Nederlanden har ställt enligt följande:

Artikel 203 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen, i dess lydelse enligt rådets förordning (EG) nr 1791/2006 av den 20 november 2006, ska tolkas så, att om en vara som hänförs till förfarandet för extern gemenskapstransitering lämnar unionens tullområde utan att företes för bestämmelsetullkontoret för transiteringen och utan att den som omfattas av förfarandet kan inge de tulldokument från ett tredjeland som nämns i artikel 365.3 i kommissionens förordning (EEG) nr 2454/93 av den 2 juli 1993 om tillämpningsföreskrifter för förordning nr 2913/92, i dess lydelse enligt kommissionens förordning (EG) nr 214/2007 av den 28 februari 2007, leder det till att en tullskuld uppkommer, på grund av att varorna har undandragits från tullövervakning.